

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089308

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 10/2023, de 11 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 459/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Indicador del beneficio.** Considera la parte recurrente que procede el método de valoración del indicador del beneficio neto operacional pero sobre el activo total, y no sobre los costes de personal. Se queja de que la Inspección no explica por qué el porcentaje que determina el valor de mercado resulta de la media simple de la muestra de empresas, y no uno de los porcentajes de la muestra de empresas individualmente consideradas. Pues bien, afirma la Sala que poco puede añadir a las razones ofrecidas por la Inspección Tributaria y el TEAR sobre que el coste de personal es el mejor indicativo del margen neto obtenido y, en definitiva, del valor de mercado de los servicios prestados en el establecimiento permanente de Villena. La búsqueda de este personal especializado explica la creación del establecimiento permanente, siendo dicho personal el que aporta lo más significativo del valor añadido en el producto final. Por contra, ni resulta de las actuaciones ni se adivina la necesidad de grandes inversiones en las infraestructuras necesarias. Lo que habilita para descartar el indicativo de los activos totales que propone la parte recurrente. Por otro lado, no concurren razones para que de la muestra propuesta se descarten, en la búsqueda de la media, los datos extremos. Datos que no están muy alejados entre sí; por ello no se comprende por qué descartarlos en una muestra limitada contribuiría a una mayor fiabilidad. Las alegaciones centradas en la economía sumergida no son terminantes -ni siquiera en el informe aportado por la recurrente- e implicarían que la muestra que propuso no es fiable o, al menos, que la producción de las empresas comparadas en una parte significativa se apoya en una subcontratación que se refleje en el apartado contable «servicios exteriores». Extremo éste sobre el que no existen indicios. Por lo que tales alegaciones no pasan de mera conjetura o hipótesis no probada además de que podrían predicarse de la propia recurrente. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

#### PONENTE:

*Don Rafael Perez Nieto.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA  
COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000459/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0000975

SENTENCIA N.º. 10 /23

En la ciudad de Valencia, a 11 de enero de 2023.

Visto por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por el Ilmo. Sr. don Luis Manglano Sada, Presidente, el Ilmo. Sr. don Rafael Pérez Nieto, Magistrado, y la Ilma. Sra. doña María Belén Castelló Checa, Magistrada, el recurso contencioso-administrativo con el núm. 459/22, en el que han sido partes, como recurrente, "Delcros Chausseur" SAS, representada por el Procurador Sr. Castelló Gascó y defendida por la Letrada Sra. Báidez Andújar, y como demandada el TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), que actuó bajo la representación y defensa de la Sra. Abogada del Estado. La cuantía es de 494093,31 euros. Ha sido ponente el Magistrado don Rafael Pérez Nieto.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verificó en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión de que se anulen la resolución impugnada del TEAR, la liquidación tributaria y el acuerdo sancionador.

#### **Segundo.**

La representación de la parte demandada TEAR dedujo escrito de contestación en el que solicitó que se desestime el recurso contencioso-administrativo.

#### **Tercero.**

El proceso no se recibió a prueba y los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

#### **Cuarto.**

Se señaló para votación y fallo el día 11 de enero de 2023.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo de 15-2-2022 del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) que desestimó la reclamación núm. 46/8361719/19 y sus acumuladas 46/8529/19, 46/8534/19, 46/8640/19, 46/11014/19, 46/11015/19, 46/11016/19, 46/11017/19, 46/11018/19, 46/11019/19, 46/11020/19 y 46/11021/19. Hubo planteado las reclamaciones "Delcros Chausseur" SAS contra la regularización por 339228,87 euros del IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, y contra el acuerdo sancionador conectado que la multó con 154864,44.

Los actos impugnados se dictaron por la Inspección Tributaria tras un acta de disconformidad. Los cuales se hubieron confirmado al resolverse los recursos de reposición.

El pleito versó sobre la valoración de determinadas operaciones de servicios prestados a la recurrente en su establecimiento permanente radicado en Villena.

"Delcros Chausseur" SAS -ya como parte recurrente del proceso judicial- plantea diversos motivos de impugnación que se examinarán en los siguientes fundamentos.

#### **Segundo.**

Alega que la comunicación del inicio del procedimiento de inspección de 2-10-2017 decía que lo era sobre el IS (Impuesto sobre Sociedades) de 2013, 2014 y 2015, y con un alcance limitado a las operaciones vinculadas. Si bien, con fecha 23-10-2018, la Inspección Tributaria comunica la ampliación de actuaciones sobre el IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

La recurrente considera que las actuaciones inspectoras son nulas habida cuenta que para defenderse en el procedimiento otorgó representación a determinada persona y exclusivamente para la comprobación del IS hasta la diligencia núm. 3. Posteriormente, a partir de la diligencia núm. 4 confirió la representación a otra persona, también tan solo a efectos de comprobación del IS.

Arguye la recurrente que el IRNR y el IS son incompatibles; que la ampliación de actuaciones inspectoras implicó el inicio de otras actuaciones; y que las primeras cuatro diligencias inspectoras no deben tenerse en cuenta. La representación conferida para el IS no es válida para el IRNR; las diligencias núm. 1 y 2 no suponen meros actos

de trámite; se ha vulnerado el derecho de defensa; y la Inspección Tributaria atribuye una importancia sustancial a las manifestaciones a que presta conformidad el representante.

## Tercero.

Con arreglo al art. 178 del Reglamento General de las Actuaciones (RD 1065/2007, de 27 de julio), "la extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas" (apartado 4).

Asimismo establece dicho precepto reglamentario que "cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial".

En nuestro caso, la ampliación de las actuaciones desde la inicial comprobación del IS al IRNR se acomoda a las anteriores previsiones reglamentarias. Las que se explican en elementales exigencias de eficacia y economía procedimental, y sin que mermen las posibilidades de defensa y otras garantías que asisten a la persona cuyas deudas tributarias sean objeto de comprobación. Ello siempre que concurra una explicación plausible sobre la ampliación de las actuaciones

Como la que dio la Inspección de por qué la investigación el procedimiento debía al IRNR: "A partir del 1-1-2015 la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha eliminado como supuestos de vinculación la referencia a los establecimientos permanentes en territorio español de entidades residentes en el extranjero ya que este supuesto se recoge en la norma de no residentes, donde técnicamente tiene mejor acomodo".

La ampliación de actuaciones al IRNR fue comunicada al primer representante de la entidad investigada (hoy recurrente) sin de ello derivara protesta. La circunstancia de la ampliación igualmente fue conocida por el segundo representante: nada alegó durante el procedimiento. La recurrente no explica en qué medida se perjudicaron sus posibilidades procedimentales y garantías a la vista de la regularización resultante. En efecto, mal puede sostenerse indefensión material si el objeto procedimental, antes de la ampliación y después, se ciñó a un único tema, la valoración con arreglo a mercado de determinadas operaciones y ello teniendo en cuenta unos hechos sobre los que no concurre una discrepancia real (como se verá). Además, la hipotética indefensión es contradictoria con la concluyente conducta y los actos propios de la recurrente y sus representantes.

Por lo que rechazamos el primer motivo de impugnación.

## Cuarto.

Entrando a conocer ahora el tema nuclear del pleito y a fin de una mejor comprensión de la cuestión, tenemos en cuenta estos antecedentes además de los reseñados:

La actividad desarrollada por la entidad obligada tributaria "Delcros Chausseur" SAS durante los períodos comprobados era la de fabricación de calzado de artesanía y a medida (incluido el calzado ortopédico), clasificada en el epígrafe 452 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La casa central francesa, constituida en París en 1976, dispone de establecimiento permanente en Villena desde 2008. El cual se explica en la necesidad de disponer de una mano de obra cualificada y conseguir una mayor cercanía con los proveedores.

La producción se compone de las siguientes fases: fase previa (el cliente final acude al sistema de salud francés dónde le prescriben la utilización de calzado ortopédico que financia la Sécurité Sociale; esta función la realiza en exclusiva la casa central a través de sus tiendas propias repartidas por Francia); elección de modelo y materiales; creación de la horma; embalaje y distribución; posventa y reparación. Mientras que al establecimiento permanente en Villena le corresponde la fabricación; el patronaje; corte y costura; montaje; suela y envío.

Congruentes con lo anterior resultan las apreciaciones y declaraciones que recoge la diligencia inspectora núm. 2 a raíz de una visita al establecimiento permanente en Villena y tras una entrevista con don Juan María y doña Ofelia quienes explicaron el proceso de fabricación. Se dice que el precio medio de los zapatos es de 700/800 euros y que la fabricación -básicamente artesanal- alcanza los 3000 zapatos al año contando el establecimiento con

14 trabajadores. En la diligencia se solicita al representante de la inspeccionada "la documentación de los precios de transferencia. En particular, se solicita el sistema de valoración de los productos facturados a la casa central y su justificación".

## Quinto.

Como antecedentes normativos de la regularización recordamos tanto el art. 16 del RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo, como el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Según los cuales, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Para los ejercicios 2013 y 2014, el apartado 4 del art. 16 del TRLIS establece diferentes métodos de valoración. Para el ejercicio 2015 resulta aplicable el apartado 4 del art. 18 de la Ley 27/2014.

Con relación a los ejercicios 2013 y 2014 tenemos en cuenta el apartado 4 del art. 16 del TRLIS que establece diferentes métodos de valoración para la determinación del valor normal de mercado:

"1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos: [...] Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Y en el ejercicio 2015 resultaba aplicable el apartado 4 del art. 18 de la Ley 27/2014: "Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:[...] e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

El citado art. 16 del RD-Leg. 4/2004 había sido modificado por la Ley 36/2006. Según su Exposición de Motivos los objetivos de la reforma eran dos: (i) por un lado acercar contabilidad y fiscalidad, de forma que se utilizase el mismo criterio de valoración; y (ii) "adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada". La Ley 27/2014 no supone un cambio radical en relación con las operaciones vinculadas.

Siguiendo la Exposición de Motivos de la citada Ley 36/2006 así como la de la Ley 27/2014, la normativa española sobre precios de transferencia ha de ser interpretada con arreglo a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

De las Directrices de precios de transferencia de la OCDE reproducimos lo siguiente:

"2.83 Como cuestión de principio al determinar el indicador del beneficio neto para la aplicación del método del margen neto operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que a) están directa o indirectamente relacionados con la operación vinculada objeto de análisis y b) está relacionados con la explotación de la actividad. [...]".

"2.93 El denominador debe centrarse en el indicador o indicadores relevantes del valor de las funciones desempeñadas por la parte objeto de análisis. [...] Los costes totales o costes de explotación pueden serlo para la actividad de prestación de servicios o de fabricación mientras que los activos de explotación pueden ser una base adecuada para las actividades que requieren mucho capital, como son ciertas actividades de fabricación o determinados servicios de infraestructura [...]".

"2.98 Los indicadores basados en los costes deben utilizarse únicamente en aquellos casos en los que los costes constituyan un indicador importante del valor de las funciones desarrolladas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por la parte objeto de análisis. [...]".

"2.103 El rendimiento de los activos (o del capital) puede constituir una base adecuada en aquellos casos que los activos (y no los costes o las ventas) constituyan un mejor indicador del valor añadido por la parte objeto de análisis, por ejemplo, en ciertas actividades de fabricación u otras con fuerte utilización de activos y en actividades financieras con fuerte utilización de capital [...]".

## Sexto.

Plantea la parte recurrente que el análisis de funciones y riesgos demuestra que éstos se encuentran básicamente en la central de "Delcross Chausseurs", en Francia. No hay discrepancia con respecto a las labores que tienen lugar en el establecimiento permanente de Villena. Si bien, allí solo se fabrican las prótesis para el calzado allí elaborado. También quedó acreditado el precio medio del calzado (entre 224 euros y 235). Si el establecimiento permanente incorporase funciones de mayor añadido los gastos de explotación serían muy superiores a los existentes. Los de la central exceden considerablemente los del establecimiento.

Según la parte recurrente, procede el método de valoración del indicador del beneficio neto operacional; pero sobre el activo total, y no sobre los costes de personal. Se queja de que la Inspección no explica por qué el porcentaje que determina el valor de mercado resulta de la media simple de la muestra de empresas, y no uno de los porcentajes de la muestra de empresas individualmente consideradas. Podrían haberse aplicado medidas de tendencia central para angostar el rango de la muestra y aumentar su fiabilidad. Tampoco tuvo en cuenta que las fases de cortado y parado, que en el establecimiento de la recurrente las realiza personal interno, en la inmensa mayoría de las empresas del sector se ejecutan por terceras empresas y, en definitiva, forman parte de sus servicios exteriores, por lo que habrían de adicionarse. Así que los precios aplicados por "Delcross Chausseurs" son iguales o superiores a los de la competencia.

La Inspección Tributaria explica haber acudido a los costes de personal porque "el elemento decisivo para la ubicación geográfica del establecimiento permanente en España fue la disponibilidad del factor trabajo [...]. El establecimiento permanente [...] trata de un proceso de fabricación artesanal, en procesos de naturaleza artesanal el factor trabajo constituye un coste variable que no depende tanto de la estructura financiera de la empresa. El factor trabajo tiene una incidencia directa en la facturación del establecimiento permanente, a diferencia del valor de los activos cuya incidencia sobre la facturación es indirecta y mucho menor; la magnitud de 'gastos de personal' [...] mantiene mayor grado de estabilidad".

El TEAR confirma esta apreciación razonando que "la actividad desarrollada por el establecimiento permanente en España es una actividad de fabricación de calzado de carácter artesanal, realizado básicamente a mano, y en el que no cabe una alta mecanización como ocurre con la producción del calzado de moda en serie, pues se trata de un productor ortopédico, de carácter terapéutico, fabricado a medida y que debe cumplir unos elevados requisitos de calidad y confort. Precisamente la decisión de establecerse en España y, concretamente, en la zona de Elda (Alicante) estuvo fuertemente motivada por poder disponer de mano de obra altamente cualificada en la fabricación de calzado, así como la proximidad con proveedores de material de gran calidad. En definitiva, [...] se deduce con claridad que el indicador del beneficio utilizado por la Inspección, basado en el coste de personal, responde de forma más adecuada a los criterios establecidos por las directrices de la OCDE para seleccionar un indicador que permita aplicar correctamente el método del margen neto operacional. Por el contrario, un indicador de beneficio basado en los activos totales involucrados en el proceso de fabricación no constituye un indicador adecuado, pues el análisis funcional no pone de relieve una actividad de fabricación con fuerte utilización de activos".

Por otro lado, el TEAR descarta el método propuesto por la reclamante y los documentos de sus expertos contables porque "se comprueba que no se trata de un análisis de comparabilidad en los términos exigidos por la normativa española y las Directrices de la OCDE y que ni siquiera hace referencia al indicador del beneficio que propone la reclamante. En efecto se limita a señalar que la declaración de 'los valores añadidos generados' exigible según la legislación francesa es coherente con los datos contables de la entidad, cosa que en mod alguno permite afirmar como conclusión necesaria que la contabilidad de la entidad refleje los valores de mercado de las operaciones ente el establecimiento permanente en España y la casa central en Francia".

Por lo demás, con cita del párrafo 3.57 de las Directrices OCDE, razona el TEAR que "la utilización del rango intercuartílico u otros percentiles está prevista para casos en los que el rango de valores de mercado se haya obtenido a través de un número importante de observaciones. En el presente caso, debe recordarse que la muestra -seleccionada por la propia reclamante en base a su conocimiento de sus competidoras y aceptada por la Inspección- es de reducido tamaño. En estas circunstancias no resulta apropiado la utilización de cuartiles u otros percentiles para acotar una muestra que no es amplia, circunstancia, por lo demás, que no afecta por sí misma a la calidad y comparabilidad de dicha muestra. [...] Los valores de la entidad reclamante se encuentran fuera del rango de valores de mercado en los tres años analizados -en concreto, siempre están por encima del valor máximo de la muestra-, de forma que para reducir el riesgo de error en la determinación del valor de mercado resulta conveniente -y adecuado en Derecho- la utilización de una media de tendencia central como es la media aritmética del rango de valores de la muestra".

El TEAR -en fin- igualmente descarta las alegaciones centradas en la economía sumergida del sector y que ello había de reflejarse en la partida contable de "servicios exteriores". Porque "la consideración de que la economía sumergida -siempre difícil de cuantificar- tiene un adecuado reflejo contable en la partida de servicios exteriores es una afirmación que [...] no permite fundamentar una valoración de los precios de mercado que cumpla con los criterios establecidos en las directrices OCDE".

**Séptimo.**

Ante las críticas que la parte recurrente plantea sobre el método de valoración elegido por la Inspección Tributaria debe recordarse que la elección no supone una decisión discrecional sino que responde a exigencias normativas de carácter reglado. Ello aunque hayan de ponderarse conceptos jurídicos indeterminados de neta significación económica, siempre a la búsqueda de la mejor aproximación de los valores de mercado.

Hemos dicho más arriba que entre las partes no existen verdaderas discrepancias sobre los datos relativos al proceso productivos y a cuál sea reparto de tareas entre la central de la recurrente en Francia y el establecimiento permanente de Villena. Más bien, la discusión se refiere a la significación y relevancia económica de cada una de las tareas y a su consiguiente reflejo en el valor de mercado de los servicios que presta el establecimiento permanente.

Tampoco hay discusión sobre el método de valoración aplicable, el del "margen neto operacional" o "margen neto del conjunto de operaciones". Fue la hoy recurrente la que aportó la muestra de empresas sobre las que descansaría la comparación y, en definitiva, la valoración de las operaciones. De dicha muestra resulta que las cifras declaradas por la recurrente son diferentes que las de las empresas comparadas.

Pues bien.

Poco podemos añadir a las razones ofrecidas por la Inspección Tributaria y el TEAR sobre que el coste de personal es el mejor indicativo del margen neto obtenido y, en definitiva, del valor de mercado de los servicios prestados en el establecimiento permanente de Villena. La búsqueda de este personal especializado explica la creación del establecimiento permanente, siendo dicho personal el que aporta lo más significativo del valor añadido en el producto final. Por contra, ni resulta de las actuaciones ni se adivina la necesidad de grandes inversiones en las infraestructuras necesarias. Lo que habilita para descartar el indicativo de los activos totales que propone la parte recurrente.

Por otro lado, no concurren razones para que de la muestra propuesta se descarten, en la búsqueda de la media, los datos extremos. Datos que no están muy alejados entre sí; por ello no se comprende por qué descartarlos en una muestra limitada contribuiría a una mayor fiabilidad.

Las alegaciones centradas en la economía sumergida no son terminantes -ni siquiera en el informe aportado por la recurrente- e implicarían que la muestra que propuso no es fiable o, al menos, que la producción de las empresas comparadas en una parte significativa se apoya en una subcontratación que se refleje en el apartado contable "servicios exteriores". Extremo éste sobre el que no existen indicios. Por lo que tales alegaciones no pasan de mera conjetura o hipótesis no probada además de que podrían predicarse de la propia recurrente.

En definitiva, rechazamos el motivo de impugnación y confirmamos la regularización tributaria.

## Octavo.

Frente al acuerdo sancionador la parte recurrente alega que su actuación se apoyó en una interpretación razonable de la norma a la hora de calcular el valor de mercado. Sostiene que presentó la documentación específica sobre precios de transferencia antes del inicio de la comprobación del IRNR. Documentación que sirvió tanto para determinar un valor de mercado razonable como para que la Inspección realizara sus estimaciones. Los ingresos declarados no son menores a los reales, sino los reales.

Ante tales alegaciones recordamos que la infracción tributaria reprochada a la parte recurrente no consistió en dejar de ingresar en todo o en parte la deuda tributaria, sino que se centra en el incumplimiento de deberes formales.

Así, el apartado 10 del art. 16 del RD-Leg. 4/2004 establece que "constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas".

Los deberes formales que interesan ahora son los del apartado 2 del art. 16 del RD-Leg. 4/2004 establece: "Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente".

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en los artículos 18 y 20 del RD 1777/2004, por el que se aprobó el RIS. El art. 18, denominado "obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas", dispone: "1. A los efectos de lo dispuesto en art. 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación" [...].

El contenido de esa documentación, según el art. 20 del RD 1777/2004, es el siguiente: "1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender: [...] c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo".

A partir del 1-1-2015 resulta aplicable la Ley 27/2014 cuyo art. 18 establece en su apartado 3: "Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente".

El apartado 13 del art. 18 de la Ley 27/2014 dispone: "1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo. [...]".

## Noveno.

Desde la perspectiva de las exigencias del principio tipicidad o taxatividad resulta claro que la hoy recurrente no tenía a su disposición, para aportarla en plazo, la documentación justificativa de las operaciones vinculadas.

Traemos la motivación del acuerdo sancionador: "Resulta que en cada uno de los períodos impositivos comprobados el establecimiento permanente en España ha realizado ventas a su casa central de Francia por importes superiores a 250000 euros (672426,46 euros en 2013, 682193,48 euros en 2014, y 704878,22 euros en 2015); es decir, ha realizado operaciones vinculadas respecto de las cuales tiene la obligación de tener la documentación específica que exige la normativa del tributo que justifique que tales operaciones se han efectuado por su valor de mercado. Esta documentación debía estar a disposición de la Inspección a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración por ello en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se requirió al obligado tributario que aportara diversa documentación, entre la que se encontraba la 'documentación relativa a precios de transferencia en los términos establecidos legal y reglamentariamente' y los 'contratos suscritos con entidades vinculadas no residentes, así como documentación justificativa de las operaciones realizadas en virtud de los mismos (facturas, medios de cobro y pago)".

Señala la Inspección Tributaria que "el obligado tributario no cumplió correctamente con su obligación de llevar a la documentación de operaciones vinculadas, y además el valor declarado no se desprende de la documentación aportada tardíamente, sino que la misma simplemente justifica que su ratio resultados explotación/volumen de activos se encuentra dentro del rango de una muestra de empresas incorporadas a esa documentación".

Como razona el TEAR, "la documentación aportada por la reclamante no permite acreditar que los valores declarados en las operaciones vinculadas realizadas por el establecimiento permanente en España con la casa central en Francia respondan a los valores de mercado de acuerdo con el principio de plena competencia. Adicionalmente, la aportación de la documentación justificativa de los valores declarados en las operaciones vinculadas realizadas se realizó de forma tardía e incompleta, de forma que no cabe entender como interpretación razonable de la norma que la obligada tributaria elaborara dicha documentación una vez iniciadas las actuaciones inspectoras con objeto de justificar los valores previamente declarados, cuando la norma exige justamente el orden inverso, es decir, analizar y documentar el valor de mercado, en primer lugar, y a continuación declararlo".

Lo determinante para entender cometida la infracción tributaria en el presente caso no es que los valores declarados por la parte recurrente se aproximen a los de mercado, ni si los declarados responden a las transacciones entre establecimiento permanente y casa central. Sino que incumplió los deberes formales que le incumbían en los términos reglamentariamente determinados.

## Décimo.

Desde la óptica del principio de culpabilidad habremos de revisar la explicación dada al respecto por el órgano sancionador.

Así debe ser porque, ante las impugnaciones jurisdiccionales de las sanciones administrativas como son las tributarias, hay que tener en cuenta que no son los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionan al administrado, antes bien, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública "en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución" ( STC 59/2004, FJ 3). Así pues, si la titular del ius puniendi administrativo es la Administración, cuando el ejercicio de tal potestad, y en concreto al pronunciar eventualmente la resolución sancionadora, a dicha Administración corresponde dar satisfacción a todas las exigencias que nuestro Ordenamiento impone en tal ejercicio, sin que sea dado que los jueces que revisan la resolución sancionadora la suplanten impropriamente, o corrijan posibles defectos o deficiencias detectados en fase jurisdiccional.

Entre tales exigencias se halla la de una motivación o explicación suficiente de por qué la persona sancionada es culpable, esto es, de por qué su conducta tributaria resulta reprochable por actuar con conciencia y voluntad de infringir la ley o bien por desatender negligentemente los deberes normativos que le incumbían.

La Inspección Tributaria explica que la hoy recurrente es culpable porque "su actuar, consistente en la falta de elaboración y en plazo de la documentación sobre operaciones vinculadas a la que se encontraba obligado, y que de su tardía aportación no se haya podido determinar con exactitud los importes pactados en las operaciones realizadas con una persona vinculada; sino que de ella que ha resultado un valor de mercado notoriamente superior, fue consciente y voluntariamente dirigido a declarar en España unos ingresos menores que los reales".

La anterior explicación no puede ser tildada de estereotipada o genérica pues descende a las concretas circunstancias del caso. Con ella se describe un supuesto culpabilístico, el propio del dolo eventual, que parte de la conciencia de la posible antijuricidad de la acción u omisión y que se acepta, no obstante la representación de tal posibilidad. Porque estamos de acuerdo con la apreciación de la Inspección nada tiene que añadir o matizar este órgano judicial.

Con esto se desestima el presente recurso contencioso-administrativo.

UNDÉCIMO.- De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 de la LJCA, se imponen las costas del proceso a la parte recurrente, sin que puedan exceder de 800 euros por los honorarios del Letrado y otros conceptos.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

### **FALLAMOS**

**1º.-** Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Delcros Chausseur" SAS.

**2º.-** Imponemos las costas a la parte recurrente.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de la que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico. En Valencia, a 11 de enero de 2023.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.